



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **KONTAKT THERM CZ s. r. o.**, se sídlem Čajkovského 195/5, Jablonec nad Nisou, zastoupena Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 1215/32, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 59 Af 28/2017 - 37,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 59 Af 28/2017 - 37, **se zrušuje**.
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2017, č. j. 16333/17/5100-41453-711400, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Územního pracoviště v Jablonci nad Nisou ze dne 10. 2. 2017, č. j. 70739/17/2604-00540-506094, č. j. 72012/17/2604-00540-506094, č. j. 72313/17/2604-00540-506094, č. j. 74955/17/2604-00540-506094, č. j. 74983/17/2604-00540-506094, č. j. 78796/17/2604-00540-560094, č. j. 79261/17/2604-00540-560094, č. j. 79640/17/2604-00540-560094, č. j. 80099/17/2604-00540-506094, č. j. 82153/17/2604-00540-506094, č. j. 82286/17/2604-00540-506094, č. j. 82445/17/2604-00540-506094, č. j. 82847/17/2604-00540-506094, č. j. 108255/17/2604-00540-506094, č. j. 108594/17/2604-00540-506094, č. j. 108677/17/2604-00540-506094, č. j. 108976/17/2604-00540-506094, a č. j. 109015/17/2604-00540-506094, **se zrušují**.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 37 646 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 4. 2017, č. j. 16333/17/5100-41453-711400, odvolání a potvrdil celkem 18 zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále

těž „správce daně“) ze dne 10. 2. 2017. Zajišťovacími příkazy uložil správce daně žalobci, aby do tří pracovních dnů ode dne jejich oznámení zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2015, únor až květen 2016, červenec a srpen 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 4 194 752 Kč.

[2] Žalovaný konstatoval, že u žalobkyně byla dne 19. 12. 2016 zahájena daňová kontrola, s jejímiž výsledky byla seznámena dne 10. 2. 2017. Správce daně na základě získaných poznatků dospěl k závěru, že žalobkyně zřejmě neprokáže splnění podmínek pro uplatnění nároku na vrácení DPH v souladu s § 84 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále též „ZDPH“). Žalovaný přisvědčil správci daně, že nebyla splněna podmínka neobchodního charakteru nakoupeného zboží, neboť žalobkyně prodávala zahraničním fyzickým osobám tepelnou techniku (zejména topná tělesa, kotle, topné jednotky, termostaty, čerpadla) v množství zjevně přesahujícím běžnou osobní potřebu. Je proto nanejvýš pravděpodobné, že z uvedeného důvodu jí bude doměřena DPH. Zjištěné informace o množství a struktuře majetku žalobkyně (krátkodobé pohledávky nepřevyšující krátkodobé závazky a peněžní prostředky na bankovních účtech ve výši zlomku předpokládané daňové povinnosti), jakož i o její ekonomické činnosti a hospodářských výsledcích (za roky 2013 až 2015 dosahoval obrat žalobkyně několika desítek milionů korun ročně, avšak současně vykázala nízký základ daně) pak vyvolávají odůvodněnou obavu o její schopnosti tuto daň v době její splatnosti uhradit.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněných obav ve vztahu k úhradě daně. Tyto musí správce daně řádně specifikovat na podkladě konkrétních okolností případu. Povinností správce daně naopak není, aby v zajišťovacím příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Musí však uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné. Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně a přiměřená pravděpodobnost jejího stanovení mohou být hodnoceny jednotlivě i celkově. V posuzované věci vedla k vydání zajišťovacích příkazů obava, že žalobkyně neprokáže splnění podmínek § 84 ZDPH. Ačkoliv ZDPH nedefinuje, co je zboží nemající obchodní charakter, lze z kontextu dovodit, že se jedná o zboží, které je vzhledem k druhu a množství určeno výlučně k osobní potřebě fyzické osoby a členů její domácnosti. Tento závěr vyplývá i ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice 2006/112/ES“), kde se v čl. 147 hovoří o *zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících*. Je tedy evidentní, že režim osvobození od daně byl zamýšlen pro použití v rámci běžného turistického ruchu. O takové zboží se v případě žalobkyně s vysokou pravděpodobností nejednalo. Potvrzení polského celního orgánu o tom, že zboží opustilo území Evropské unie, nelze považovat za rozhodnutí orgánu celní správy o charakteru vyváženého zboží, kterým by byl správce daně ve smyslu § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“), vázán. Již s ohledem na to, že bylo dostatečně osvědčeno, že zboží prodávané žalobkyní zahraničním fyzickým osobám mělo obchodní charakter, lze stanovení DPH považovat za přiměřeně pravděpodobné. Na transakce žalobkyně nelze nahlížet optikou § 66 odst. 1 ZDPH, neboť sama žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH dle § 84 ZDPH. Správcem daně učiněná zjištění o majetkových poměrech žalobkyně pak dokládají existenci obavy o dobytost dosud nestanovené daně. Skutečnost, že správce daně měl poznatky o nedobré ekonomické situaci žalobkyně již v minulosti, že se tato situace zásadním způsobem nezměnila a že majetek žalobkyně postačuje k úhradě pouze části v budoucnu pravděpodobně stanovené daně, nezpůsobuje nezákonnost vydaných zajišťovacích

pokračování

příkazů. K poukazu žalobkyně na zadržované nadměrné odpočty za září až listopad 2016 krajský soud uvedl, že o těchto je vedeno nalézací řízení, které prozatím nebylo ukončeno.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[5] Namítá, že zboží bylo na Ukrajinu vyvezeno v procesně správném daňovém režimu. Správce daně nerozporoval, že zboží opustilo území ČR, a rovněž celní úřad potvrdil splnění podmínek pro použití tohoto režimu. Krajský soud se přitom dostatečně nezabýval související žalobní námitkou poukazující na nerespektování závazného rozhodnutí celního úřadu ve smyslu § 99 DŘ, a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Podle správce daně měla stěžovatelka využít daňový režim dle § 66 ZDPH. Ten je však spojen s rizikem neprokázání, že zboží opustilo prostor EU, zvláště za situace, kdy si zákazníci stěžovatelky dopravu zajišťovali sami. Fiskální dopad by byl nicméně zcela shodný v případě obou režimů, daň tudíž nemohla být zkrácena. Poukazuje rovněž na to, že sám žalovaný upustil od některých důvodů, které byly součástí napadeného rozhodnutí, čímž *de facto* přiznal, že zajišťovací příkazy byly nesprávně odůvodněny. Zbývající část jejich odůvodnění nevyhovuje relevantní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Z hlediska důvodné obavy z nedobytnosti daně žalovaný ani krajský soud neposuzovali, že stěžovatelka nečinila žádné kroky k budoucímu ztížení nebo zmaření jejího výběru. Soud rovněž nesprávně posoudil otázku nároku stěžovatelky na vrácení zadržovaného odpočtu, který odpovídá asi polovině zajištěné částky. Co se týče přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, je dle judikatury pro vydání zajišťovacího příkazu významná účast plátce v podvodném řetězci, což není případ stěžovatelky. Ta postupovala ve správném daňovém režimu a závěr o obchodním charakteru zboží nebyl ve vztahu k jednotlivým obdobím řádně odůvodněn. I kdyby tomu tak ale nebylo, uplatnilo by se na vývoz osvobození dle § 66 ZDPH. Cílem správy daní je jejich správné stanovení. Správce daně měl proto zkoumat, jak byla postupem podle § 84 ZDPH změněna výše daně oproti postupu podle § 66 ZDPH. Použití nesprávného daňového režimu pro vývoz nemůže vést ke stanovení daně ve výši, jako by vývoz zboží od DPH osvobozen nebyl. To je v rozporu s rozhodnutím Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) ze dne 18. 10. 2007 ve věci *Navicon*, C-97/06. DPH je harmonizovanou daní, jejíž neutralita musí být zachována. Pokud zboží opustilo území EU, o čemž není sporu, nemůže být zatíženo daní bez ohledu na to, jakým procesním postupem bude neutralita zachována. Krajský soud tyto námitky řádně nevypořádal.

[6] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že procesně správný režim potvrdí dle § 84 odst. 6 písm. b) ZDPH celní úřad. Příslušná potvrzení jsou součástí spisu, stěžovatelka tak byla v dobré víře, že postupuje správně. Žalovaný potvrzení neakceptoval, neboť je neprovedla Celní správa ČR a uvedené ustanovení ZDPH nevychází výslovně z čl. 147 směrnice 2006/11/ES. Požadavek na potvrzení Celní správou ČR je však nad rámec zákona, a žalovaný se nemůže dovolávat směrnice v případě její nesprávné implementace. Nadto je v ní požadavek potvrzení celním úřadem zakotven. Krajský soud pak nedostatečně odůvodnil, proč rozhodnutí celního úřadu nelze považovat za rozhodnutí o charakteru vyváženého zboží, jímž je žalovaný vázán. Jím přijatý výklad znemožňuje využití režimu podle § 84 ZDPH.

[7] Dle stěžovatelky nedošlo rovněž k řádné implementaci čl. 147 směrnice 2006/112/ES. Dovolává se proto přímého účinku směrnice, která požadavek neobchodního charakteru zboží neobsahuje. Krajský soud v rozsudku nepřipustně ztotožnil požadavek neobchodního charakteru zboží s požadavkem na jeho odnesení v zavazadlech cestujících. Teprve při ústním jednání před

soudem se přitom stěžovatelka dozvěděla přesnou argumentaci žalovaného k této části jeho rozhodnutí, což svědčí o jeho nepřezkoumatelnosti.

[8] V posledním okruhu námitek stěžovatelka zpochybňuje závěry krajského soudu ve vztahu k zadržovanému odpočtu a poukazuje na předběžnou otázku zdejšího soudu k SDEU položenou usnesením ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017 - 56. Současně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil SDEU další předběžnou otázku, a sice zda je přípustné zdanění dodání zboží mimo území EU, byl-li vykázan nesprávný daňový režim, avšak zboží prokazatelně opustilo území EU. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy správce daně.

[9] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na rozsudek SDEU ze dne 28. 3. 2019 ve věci *Vinš*, C-275/18. Z něj dovozuje, že správce daně může odmítnout nárok na odpočet jen tehdy, pokud se daňový subjekt úmyslně účastnil daňového podvodu nebo nepředložil spolehlivý důkaz o tom, že zboží opustilo území EU. O tyto případy se u stěžovatelky nejedná, jejím dodávkám je tak nutné přiznat osvobození od DPH. Pokud uplatněný daňový režim vrácení daně nebude osvědčen, je možná jeho překvalifikace na vývoz v dodatečném daňovém přiznání. Nemohlo tak dojít ke zkrácení daně.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek krajského soudu za prezkoumatelný, zákonný a věcně správný. Rekapituloval zjištění o majetkových poměrech stěžovatelky v době vydání zajišťovacích příkazů, které nebyly nijak rozporovány. Již tato zjištění spolu se zadlužeností a nízkou rentabilitou ekonomické činnosti svědčí o nedobré ekonomické situaci stěžovatelky a v podstatné míře vylučují možnost posečkání úhrady daně nebo její úhradu pomocí úvěru. Současně je zjevné, že stěžovatelka nedisponovala majetkem, kterého by se mohla zbavovat nebo jej skrývat. Veškerý majetek byl vysoce likvidní a převoditelný. Správce daně pak nijak nepochybil, když vydal zajišťovací příkazy až za situace, kdy byla dostatečně podložena jak přiměřená pravděpodobnost stanovení daně v konkrétní výši, tak obava o její dobytost. Odkaz na zadržované odpočty není relevantní, neboť nalézací řízení o těchto odpočtech nebylo ukončeno a jejich výše představovala zlomek zjištěné částky.

[11] Nesprávný je rovněž názor stěžovatelky, že český celní orgán vydal podle § 88 odst. 6 ZDPH rozhodnutí o splnění podmínek vývozu, kterým by byli finanční orgány vázány dle § 99 odst. 1 DŘ. V daném případě totiž nemohla toto potvrzení vydat Celní správa ČR. Na potvrzení polské celní správy lze hledět pouze jako na potvrzení výstupu zboží z území EU, nikoliv jako na rozhodnutí o neobchodním charakteru zboží. Tento charakter je navíc vyloučen s ohledem na opakovaný prodej daného typu zboží v daném rozsahu stejným fyzickým osobám.

[12] Na realizované transakce pak nelze nahlížet jako na vývoz zboží mimo území EU, které je osvobozeno od daně dle § 66 ZDPH. Toto zboží bylo prodáno v ČR, čemuž odpovídá i daňový režim zvolený stěžovatelkou. S ohledem na závažné pochybnosti o splnění podmínek tohoto režimu je dána rovněž pravděpodobnost budoucího stanovení daně, což je v rozhodnutích řádně zdůvodněno. Správce daně ani žalovaný nemohli konstruovat alternativní právní hodnocení a daňové dopady jen na základě toho, že zákazníci odvezli zakoupené zboží mimo území EU. Připodobnění jednání stěžovatelky k vývozu neodpovídá tomu, jak svá plnění deklarovala, a mívá se i s odůvodněním zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o odvolání. Pouhý fakt, že zboží opustilo území EU, není pro přiznání deklarovaného nároku na daňové zvýhodnění dle § 84 ZDPH dostačující.

pokračování

[13] Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že by byl čl. 147 směrnice 2006/112/ES nesprávně implementován, neboť členské státy jsou dle čl. 273 této směrnice oprávněny uložit další povinnosti. Předložení navrhované předběžné otázky SDEU považuje za nadbytečné. Na zákonnost zajišťovacích příkazů pak nemá vliv, že žalovaný považoval některá z pochybení označených správcem daně za nerozhodná a marginální. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Argumentace uplatněná v doplnění kasační stížnosti se dle žalovaného míjí s předmětem sporu. Odkazovaný rozsudek SDEU se týkal výkladu čl. 131 a 146 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES, avšak stěžovatelka neuskutečňovala vývoz. Transakce se uskutečnily v tuzemsku, jejich odlišnost od dodání zboží do třetího státu tak není formální či marginální. Režim vrácení daně a režim osvobození vývozu od daně fungují významně odlišně. Jelikož stěžovatelka od zákazníků daň vybrala a v nalézacím řízení neprokázala její vrácení, oslabuje to její možnost nově tvrdit osvobození od daně dle § 66 ZDPH.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Tuto stěžovatelka spatřuje v nedostatečném vypořádání žalobní námítky, že se žalovaný neřídil potvrzením celního úřadu o splnění podmínek § 84 odst. 2 ZDPH, a postupoval tak v rozporu s § 99 odst. 1 DŘ. K této výtce je třeba uvést, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta.*“ (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Stěžovatelka přitom v žalobě poukázala toliko obecně na právní úpravu v § 84 odst. 6 písm. b) ZDPH, na potvrzení založená ve správním spisu a uvedla, že „*žalovaný postupuje v rozporu s § 99 odst. 1 DŘ, kdy celní orgán rozhodl pravomocně o splnění podmínek vývozu a správce daně jej nyní neakceptuje.*“ Krajský soud k tomu uvedl, že polský celní orgán potvrdil to, že zboží opustilo území Evropské unie a takové potvrzení nelze považovat za rozhodnutí orgánu celní správy o charakteru vyváženého zboží, kterým by byl správce daně vázán dle § 99 odst. 1 DŘ. Za situace, kdy žalobní námitka nijak nevysvětlovala, proč by se mělo na potvrzení celního úřadu (spočívající v otisku razítka na tiskopisu *Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží*) hledět jako na pravomocné rozhodnutí příslušného orgánu veřejné moci ve smyslu § 99 odst. 1 DŘ, nelze uvedené reakci krajského soudu z hlediska přezkoumatelnosti ničeho vytknout. Ostatně, bližší argumentaci v tomto duchu stěžovatelka nenabízí ani v kasační stížnosti. I ve zbývajícím rozsahu rozsudek krajského soudu - s ohledem na koncentrovanost žalobních námitek - plně vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným bohatou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS; nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[18] Ani v případě žalobou napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud neshledal, že by trpělo namítanou vadou nepřezkoumatelnosti. Nevyjadřoval-li se žalovaný ve svém

rozhodnutí k tomu, zda podmínka, že „nakoupené zboží nemá obchodní charakter“, uvedená v § 84 odst. 2 písm. a) ZDPH věcně odpovídá podmínce, že zboží „má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, uvedené v čl. 147 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, pak je to nepochybně dáno tím, že stěžovatelka takovou polemiku v žádné ze svých odvolacích námitek neuplatnila. Žalovaný přitom srozumitelně uvedl, z jakých důvodů považuje podmínky stanovené v § 84 odst. 2 ZDPH za nesplněné. Jeho rozhodnutí tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelné.

[19] Lze konstatovat, že v rozsahu kasačních námitek opírajících se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. není kasační stížnost důvodná.

[20] Stěžejní část kasační stížnosti nicméně tvoří námitka nesprávného posouzení právní otázky splnění zákonných podmínek pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů.

[21] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*.

[22] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k ještě nestanovené či dosud nesplatné dani. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 DŘ). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Proto je možnost jeho vydání podmíněna existencí odůvodněných obav.

[23] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil v řadě svých rozhodnutí. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 9, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*.“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud (v bodě 20) uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).*“ Další krok k zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm zdejší soud dovodil, že „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (sílnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“

pokračování

Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“

[24] Co se týče existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nelze po správci daně vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení daně. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.“ Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Síla indicií, z nichž lze usuzovat na budoucí stanovení daně, se pak bude zpravidla lišit dle stádia daňového řízení. Rozdílná situace nepochybně bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytnosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40).

[25] V posuzované věci správce daně vydal zajišťovací příkazy dne 10. 2. 2017, tj. ve stejný den, kdy proběhlo ústní jednání ve věci seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole. Samotná daňová kontrola byla zahájena dne 19. 12. 2016 poté, co byly ukončeny postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2016 (zahájen dne 16. 11. 2016) a říjen 2016 (zahájen dne 6. 12. 2016). Zajišťovací příkazy tedy byly vydány v samotném závěru daňové kontroly poté, kdy již správce daně měl k dispozici informace o ekonomické činnosti stěžovatelky (její náplni, rozsahu tuzemských a zahraničních dodávek, logistice a způsobu úhrad), jakož i její vyjádření k vytýkaným nedostatkům (viz protokoly ze dne 21. 12. 2016 a ze dne 20. 1. 2017) a prověřil jí předložené daňové doklady (evidence pro účely DPH, výdajové pokladní doklady, vydané faktury a vyplněné formuláře o vrácení daně, potvrzené celním úřadem). Právě naplnění předpokladu budoucího stanovení daně lze přitom v posuzované věci považovat za stěžejní impuls pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť majetkové poměry stěžovatelky podle zjištění správce daně nevykazovaly žádný zásadní výkyv. Lze proto požadovat, aby poznatky vedoucí ke skutečnému stanovení daně v budoucnu byly relativně silné a ucelené.

[26] Mezi stranami sporu nejsou sporné následující skutkové závěry správce daně. Stěžovatelka prodávala zákazníkům (fyzickým osobám) z Ukrajiny tepelnou techniku (zejména topná tělesa, kotle, topné jednotky, termostaty, čerpadla atd.). Jednalo se o pravidelné zákazníky, kteří odebírali stejný druh zboží i několikrát do měsíce. Prodej probíhal tak, že si zákazníci e-mailem objednali zboží, stěžovatelka jim vystavila fakturu s DPH, poté si zákazníci vyzvedli zboží přímo u českého výrobce a odvezli si ho na Ukrajinu. Platby probíhaly v hotovosti v eurech a stěžovatelka k nim

vystavovala příjmové doklady. Vrácení daně zákazníkům proběhlo při příštím obchodu nebo jiné cestě do ČR. Poté stěžovatelka uplatnila nárok na vrácení daně v daňovém přiznání postupem dle § 84 ZDPH.

[27] Daňové orgány a krajský soud shledaly pravděpodobnost budoucího stanovení daně v tom, že stěžovatelka vysoce pravděpodobně nenaplnila podmínky pro uplatnění režimu vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží ve smyslu § 84 ZDPH. Z tohoto důvodu jí nebude moci být uznán uplatněný (a již vyplacený) nárok na vrácení daně zaplacené v ceně zboží kupujícími ze třetích zemí při vývozu zboží, a odpovídající částka jí bude doměřena.

[28] Obranu stěžovatelky lze shrnout následovně. Předně má za to, že podmínky pro aplikaci § 84 odst. 2 ZDPH splnila, což dle jejího názoru potvrdil celní úřad na příslušných tiskopisech. Dále v kasační stížnosti namítá, že došlo k chybné implementaci čl. 147 směrnice 2006/112/ES, neboť § 84 ZDPH namísto podmínky, že zboží „má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, obsahuje podmínku, že „nakoupené zboží nemá obchodní charakter“. A konečně poukazuje na to, že i kdyby podmínky pro aplikaci § 84 ZDPH splněny nebyly, nelze pominout, že zboží bylo vyvezeno mimo území EU, a došlo tak ke splnění podmínek § 66 ZDPH pro vývoz zboží, který je od DPH osvobozen. Její pochybení tedy nemá žádný fiskální dopad a je možné je napravit volbou správného daňového režimu.

[29] Co se týče závěru daňových orgánů, že stěžovatelka vysoce pravděpodobně nenaplnila podmínky pro uplatnění režimu vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží ve smyslu § 84 ZDPH, shoduje se Nejvyšší správní soud s posouzením věci ze strany krajského soudu. Správce daně i žalovaný skutečně předestřeli poměrně logickou argumentaci, proč podle jejich názoru stěžovatelka nesplnila dané podmínky. Na tom nic nemění, že žalovaný nepřejal některé důvody, o něž se opíraly zajišťovací příkazy (používání nesprávného tiskopisu, nesprávné zaokrouhlování). Odůvodnění zajišťovacích příkazů i rozhodnutí žalovaného je totiž primárně vystaveno na tom, že stěžovatelka nesplnila podmínku uvedenou v § 84 odst. 2 písm. a) ZDPH, tj. že nakoupené zboží nemá obchodní charakter. Dle daňových orgánů tato definice zahrnuje jen takové zboží, které má s ohledem na své množství a charakter sloužit osobní potřebě dané fyzické osoby nebo její rodiny. Obdobnou definici obsahuje i odborná literatura, která považuje za rozhodující, zda množství vyváženého zboží je přiměřené pro osobní spotřebu dané osoby či spotřebu jeho rodiny (Drábová, M.; Holubová, O.; Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, komentář k § 84 v databázi ASPI, právní stav ke dni 1. 1. 2016). Stěžovatelka přitom dle zjištění správce daně prodávala stejným fyzickým osobám několikrát měsíčně tepelnou techniku v množství zjevně překračujícím běžnou osobní potřebu (např. pět kusů ocelových kotlů). Stěžovatelka tyto závěry správce daně v žalobě nijak nerozporovala, pouze v obecné rovině poukazovala na potvrzení ze strany celního úřadu (viz výše). Konstrukci správce daně a žalovaného založenou na tom, že prodávané zboží mělo pro její zahraniční zákazníky obchodní charakter, se jí tak nepodařilo přesvědčivě vyvrátit.

[30] To však ještě neznamená, že důvody o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byly pro vydání zajišťovacích příkazů dostatečné. Stěžejní argumentace stěžovatelky v žalobě i kasační stížnosti totiž míří do toho, že jí prodávané zboží bylo prokazatelně vyvezeno do třetí země (na Ukrajinu), přičemž zboží, které opouští území Evropské unie, nesmí být dle směrnice 2006/112/ES a příslušné judikatury SDEU zatíženo žádnou daní. Chybným postupem stěžovatelky tak nemohl vůči státu vzniknout daňový dluh. Tyto důvody přitom činí následné doměření daně v budoucnu zcela nepravděpodobným, víceméně je vylučují. Současně je není možné jednoduše odmítnout jako mimoběžné nebo nesmyslné. Daňové orgány nijak nerozporovaly, že kupující fakticky vyvezli zboží na Ukrajinu. Uvedené výhrady stěžovatelky však odmítly s tím, že na uskutečněné transakce nelze nahlížet jako na vývoz zboží dle § 66 ZDPH,

pokračování

nebot' sama stěžovatelka deklarovala daňový režim vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží podle § 84 ZDPH.

[31] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, uvedl, že v případě přezkumu zajišťovacích příkazů „je třeba rozlišovat mezi situacemi, kdy právní názor správce daně, na němž zakládá svou úvahu o pravděpodobnosti doměření daně, vychází z jasných zákonných ustanovení, jejich dlouhodobě nezpochybnovaného výkladu a aplikace, potvrzené případně i konzistentní judikaturou vysokých soudů, a na druhé straně situacemi typu té, v níž je nyní žalobce. Jde o nový výklad, se kterým byl daňový subjekt seznámen až v průběhu daňové kontroly a který je právně složitý a nebyl dosud judikatorně potvrzen.“ Právní názor daňových orgánů a krajského soudu, podle něhož je nemožné „překvalifikovat“ plnění uskutečněná stěžovatelkou na vývoz zboží podle § 66 ZDPH, přitom nemá žádnou výslovnou oporu v textu zákona či konstantní judikatuře. Současně *prima facie* odhlíží od základních principů fungování DPH v rámci Evropské unie a je vnitřně nekonzistentní.

[32] Pro tento právní názor nelze najít oporu ani v judikatuře SDEU týkající se osvobození od daně při vývozu (čl. 146 a násl. směrnice 2006/112/ES). Je tomu spíše naopak.

[33] Podle čl. 146 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, [č]lenské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;
- b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.

[34] Čl. 147 směrnice 2006/112/ES dopadá na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících. V tomto případě lze osvobození od daně uplatnit jen při splnění dalších tří podmínek.

[35] Princip fungování DPH v souvislosti s dodáním zboží mimo území EU shrnul SDEU v rozsudku ze dne 29. 6. 2017 ve věci „L. Č.“ IK, C-288/16, následovně: „V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 146 směrnice 2006/112 se týká osvobození od DPH v případě vývozu mimo Evropskou unii. V rámci mezinárodního obchodu je totiž cílem takového osvobození dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení. Každý vývoz, jakož i každé jemu obdobné plnění musí být osvobozeny od DPH, aby bylo zaručeno, že dotčená operace bude zdaněna výlučně v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány [pokud jde o článek 15 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), viz rozsudky ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 29, jakož i ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, bod 16].“ (důraz přidán). Z další judikatury je pak zřejmé, že SDEU v souvislosti s aplikací osvobození dle čl. 146 směrnice 2006/112/ES nelpí striktně na splnění formálních povinností, ale klade důraz právě na to, zda zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno mimo Unii, a v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie. Odkázat lze na rozsudek SDEU ze dne 28. 3. 2019 ve věci *Vinš*, C-275/18: „Z ustanovení uvedených v bodě 22 tohoto rozsudku [čl. 146 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, pozn. soudu] a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v uvedeném čl. 146 odst. 1 písm. a) vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii, a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 25). (...) Kvalifikace určitého plnění jako dodání za účelem vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH tedy nemůže záviset na propuštění předmětného zboží do celního režimu vývozu s tím, že jeho nepropuštění by mělo

pro osobu povinnou k dani za následek ztrátu nároku na osvobození od daně při vývozu (obdobně viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 27).“

[36] Je pravdou, že citovaná judikatura se týká osvobození od daně při vývozu dle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES, nikoliv osvobození dle čl. 146 odst. 1 písm. b) a souvisejícího čl. 147 pro případy „spotřebitelských“ dodání. Avšak směrnice pojímá oba režimy systematicky shodně jako osvobození od daně, aniž by rozlišovala mezi způsoby, jimiž bylo osvobození od daně uplatněno (přímé uplatnění, resp. formou vrácení daně). Obě ustanovení [písm. a), resp. písm. b)] se navíc v zásadě liší pouze v tom, kdo zajišťuje odeslání či přepravu. Podle písm. a) je to prodávající, podle písm. b) je to pořizovatel neusazený na území členských států. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tak základní myšlenky formulované v uvedené judikatuře SDEU přenositelné i na aplikaci čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES, a mají význam i pro případy jako je ten stěžovatelky.

[37] Pro úplnost je třeba dodat, že za určitých okolností může dojít k odepření osvobození od DPH i přes splnění věcných podmínek. K tomu se SDEU vyjádřil v rozsudku ze dne 8. 11. 2018 ve věci *Cartrans Spedition*, C-495/17: „*Jestliže jsou splněny věcné požadavky, zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 35 a citovaná judikatura). Podle ustálené judikatury Soudního dvora existují pouze dva případy, v nichž může nedodržení formálního požadavku mít za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38 a citovaná judikatura). Zaprvé se zásady daňové neutrality za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH. (...) Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatura).“* Správce daně ani žalovaný však v průběhu celého řízení nikdy netvrdili, že by stěžovatelku podezírali z účasti na daňovém podvodu. Celá věc se řeší jako čistý spor o právo. Rovněž nijak nerozporovali fakt, že zboží dle předložených dokladů skutečně opustilo území Unie.

[38] Nejvyšší správní soud považuje argumentaci daňových orgánů a krajského soudu rovněž za vnitřně rozpornou. Na jednu stranu totiž konstatují, že plnění uskutečňovaná stěžovatelkou nepředstavovala dodávky zboží neobchodního charakteru, tj. že se jednalo o prodej zboží v rámci obchodního styku. Na druhou stranu ale lpí na tom, že nebylo možno tato plnění posoudit optikou pravidel obsažených v § 66 ZDPH. Předmětná plnění se tak ocitla v jakémsi daňovém vakuu, kdy - přestože nikdo nerozporuje, že byla uskutečněna a zboží po jeho zakoupení fyzicky opustilo Evropskou unii - se nejedná ani o vývoz zboží realizovaný podle § 84 ZDPH, avšak ani o vývoz zboží uskutečněný podle § 66 téhož zákona.

[39] Je třeba zdůraznit, že smyslem aktuálního řízení ve věci zajišťovacích příkazů není a ani nemůže být zodpovědět s konečnou platností otázku, zda stěžovatelka skutečně aplikovala nesprávný daňový režim, a pokud ano, zda jí lze za této situace definitivně upřít nárok na vrácení daně nebo je povinností daňových orgánů umožnit jí nápravu tohoto pochybení při volbě daňového režimu, případně jakým způsobem má tato náprava proběhnout (v rámci daňové kontroly či cestou opravy dokladů a dodatečných daňových přiznání). S ohledem na řadu nejasností souvisejících s aplikací dotčené hmotněprávní úpravy pak nelze vyloučit ani položení předběžných otázek SDEU. Pro takový postup však není prostor v řízení týkajícím se zajišťovacích příkazů, nýbrž v řízení nalézacím. Ze stejného důvodu se Nejvyšší správní soud v tomto řízení blíže nezabýval námitkou nesprávné implementace čl. 147 směrnice 2006/112/ES. Svým charakterem se totiž nejedná o námitku, jejíž plnohodnotné vypořádání by mělo místo

pokračování

v řízení týkajícím se zajišťovacích příkazů, které mají povahu institutu předstížné povahy. Tato argumentace má své místo především v samotném nalézacím řízení, kde má být daňová povinnost postavena na jisto. Nadto se Nejvyšší správní soud touto otázkou již nemusel zabývat, neboť jiné důvody pro zrušení zajišťovacích příkazů zcela postačovaly.

[40] Stěžovatelce tak sice nelze přisvědčit, že by bylo možné zajišťovací příkaz vydat pouze v případě podezření, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, byť v těchto situacích je jeho vydání nejtypičtější. Právní úprava totiž nijak nelimituje možnost použití zajišťovacího příkazu i na případy, jejichž podstatou je spor ohledně správné aplikace hmotněprávní úpravy (za splnění podmínky nedobytnosti daně či značných obtíží při jejím vymáhání). V takovém případě je však nezbytné, aby úvaha správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byla vysoce přesvědčivá; typicky je třeba, aby měla dostatečnou oporu v textu zákona, v jeho dlouhodobě nezpochybnovaném výkladu a aplikaci, případně v konzistentní soudní judikatuře. Tak tomu v projednávané věci nebylo. Konstrukce daňových orgánů o pravděpodobném stanovení daně v budoucnu nestojí na natolik pevných základech, aby ji bylo možné aprobovat při použití tak razantního nástroje, jakým jsou zajišťovací příkazy.

[41] Nejvyšší správní soud tak neshledal dostatečné naplnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, a sice existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Tato pravděpodobnost doměření daně v plné výši se soudu v případě stěžovatelky naopak jeví jako přinejmenším velmi nejistá, a to především s ohledem na výše citované principy zdaňování vývozu zboží mimo území Evropské unie vyplývající z judikatury SDEU. Z těchto principů vyplývá, že je prakticky nemožné, aby obchodní vývoz nebyl osvobozen, i když byl deklarován jako prodej cestujícím neusazeným ve Společenství, a odeprání jeho osvobození dle stranami nezpochybnovaných skutkových zjištění nebrání jiné důvody (podvod, absence důkazů umožňujících ověřit splnění věcných požadavků).

[42] Nejvyšší správní soud opakovaně odmítl přístup, kdy je zajišťovací příkaz vydáván ihned poté, co byly zjištěny jakékoli nesrovnalosti v plnění daňových povinností daňového subjektu, a to s odůvodněním, že je zde důvodná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a že fakticky bude „daň s ohledem na její výši a současnou majetkovou situaci možná obtížněji vymahatelná“, přičemž zatím daňový subjekt „nějakým majetkem disponuje“ (např. rozsudky ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54; ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 - 44; nebo ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29). Rovněž sama skutečnost, že správce daně pravděpodobně doměří daň za více zdaňovacích období, jelikož zjistil totožný problém, který zasahuje do více zdaňovacích období, a že v souhrnu bude dosahovat vyšší částky, sama o sobě neodůvodňuje tak razantní postup správce daně, jako je vydání zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz totiž zásadně nemá sloužit k ekonomické likvidaci daňového subjektu a odčerpání všech jeho disponibilních zdrojů, ledaže by se jednalo o případ, kdy by šlo o podezření z účasti na daňovém podvodu nebo kdy by byly doloženy indicie o vyvádění majetku či jiných krocích dokládajících, že následná exekuce bude neproveditelná nebo uskutečnitelná za vynaložení mimořádného úsilí. Takové indicie správce daně v posuzované věci nezjistil. Z ničeho nevyplývá ani to, že by stěžovatelka v průběhu kontrolní činnosti správce daně změnila své chování, vyhýbala se spolupráci s finančními orgány, či se v minulosti stavěla liknavě ke svým daňovým povinnostem. Bylo proto namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu.

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku splnění zákonných podmínek pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], soud zrušil i rozhodnutí žalovaného. Současně s tím zrušil i zajišťovací příkazy, neboť jejich náprava již není s ohledem na skutečnost, že lhůta

pro vyřízení jejich odvolání je definitivně zkonsumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, možná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66; ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27; nebo č. j. 5 Afs 321/2017 - 29).

[44] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatelka měla ve věci úspěch, náleží jí proto náhrada vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[45] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena daňovým poradcem Rambousek a partner a. s., náleží jí tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále též „advokátní tarif“). Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli náhradu nákladů za 4 úkony jejího zástupce: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) účast na jednání před soudem ve dnech 18. 7. 2018 a 12. 9. 2018 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 12 400 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů za tyto úkony ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), a dále na náhradu cestovních výdajů (§ 13 odst. 5 advokátního tarifu) a náhradu za promeškaný čas jejího zástupce v souvislosti s účastí na jednáních před krajským soudem [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu] ve výši 4 101 Kč. Celkem odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 17 701 Kč, přičemž tato se zvyšuje o částku odpovídající DPH ve výši 3 717 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), jelikož zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem DPH. Celkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 24 418 Kč.

[46] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 2 úkony zástupce stěžovatelky, Mgr. Stanislava Němce, advokáta: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 6 200 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem odměna zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 6 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 1 428 Kč. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 13 228 Kč.

[47] Celkem stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 37 646 Kč včetně DPH. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu